

I – 20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů. Postup(y) popsany(é) v této interpretaci poskytuje(i) účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému

1. V souvislosti s pořízováním aktiv, včetně jejich pořízování ve vlastní režii, mohou být účetní jednotky povinny vynaložit výdaje, bez kterých není možné dané aktivum pořídit nebo pořízení používat.
2. Výdaje, které jsou účetní jednotky povinny vynaložit, mohou mít například následující podobu:
 - výdaje na vybudování související infrastruktury (např. komunikací, chodníků), která od samého počátku není majetkem účetní jednotky,
 - povinnost poskytnout peněžní nebo nepeněžní (v podobě zajištění prací, materiálu apod.) příspěvek na vybudování takové infrastruktury,
 - předání aktiva vlastněného účetní jednotkou třetí osobě (např. organizaci zřízené obcí či jinému provozovateli),
 - výdaje na technické zhodnocení aktiva vlastněného účetní jednotkou, které bude následně předáno třetí osobě (např. starší budova rekonstruovaná na obecně prospěšný objekt následně převedená na obec),
 - obdobné výdaje a výdaje, které jsou kombinací výše uvedeného (park vybudovaný na pozemku účetní jednotky).
3. Výše uvedené výdaje mohou být vynakládány např. na základě smlouvy o bezúplatném předání či jiné obdobné smlouvy, případně kupní smlouvy. V některých případech může být výše uvedený výdaj částečně refundován.
4. Je otázkou,
 - a) zda výše uvedené výdaje jsou součástí pořizovací ceny aktiv, jejichž pořízení či používání je těmito výdaji podmíněno,
 - b) pokud ano, jak takové výdaje identifikovat a jaké podmínky musí takové výdaje splňovat a
 - c) jak následně postupovat, pokud se změní podmínky, za kterých byla stanovena daná pořizovací cena.

Řešení

5. Pro účely této interpretace se definuje následující terminologie:
- a) „Hlavní aktivum“ je aktivum, jehož pořízení je cílem investičního záměru účetní jednotky. Toto aktivum může být jak dlouhodobým aktivem (např. kancelářské budovy, výrobní haly, nákupní centrum, apod.), tak oběžným aktivem (např. zásoby představující výstavbu bytů určených pro prodej).
 - b) „Výdaj“ je úbytek jakýchkoliv aktiv účetní jednotky (např. budovy, zásob, jiného aktiva, peněz).
 - c) „Podmíněné investiční výdaje“ jsou výdaje, k jejichž vynaložení je účetní jednotka povinna, aby bylo možné uskutečnit investiční záměr, jehož cílem je pořízení hlavního aktiva (včetně následného nakládání s ním), a jejichž vynaložení
 - i. by pro účetní jednotku představovalo pořízení dalších položek aktiv mimo hlavní aktivum, kdyby tyto další položky aktiv zůstaly pod kontrolou účetní jednotky nebo
 - ii. vede ke vzniku nebo zhodnocení aktiva třetí osoby (např. se jedná o změnu cizí stavby) nebo
 - iii. představuje předání dlouhodobého aktiva, o němž doposud účtovala účetní jednotka, třetí osobě. Avšak výdaje, které se vztahují k předávanému aktivu dle tohoto bodu a které jsou vynaloženy před okamžikem jeho předání třetí osobě, nejsou podmíněnými investičními výdaji pro účely této interpretace.
 - d) „Povinnost účetní jednotky vynaložit podmíněné investiční výdaje“ je taková povinnost, která vyplývá z právních předpisů, smluvních ujednání, správních nebo soudních rozhodnutí a z příslibu účetní jednotky, který vyvolal důvodné očekávání třetích osob.
6. Podmíněné investiční výdaje jsou součástí pořizovací ceny hlavního aktiva za splnění všech následujících podmínek:
- a) podmíněné investiční výdaje nejsou refundovány, či jsou refundovány pouze částečně (např. budova vlastněná účetní jednotkou je na třetí stranu převedena bezplatně nebo za symbolickou cenu) a
 - b) podmíněné investiční výdaje nejsou vynaloženy v důsledku darovací smlouvy a
 - c) účetní jednotka po vynaložení podmíněných investičních výdajů nad jejich dalším užitím (pokud je možné) nemá žádnou kontrolu a sama jich dále nevyužívá (např. neprovozuje předanou budovu) a
 - d) účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po schválení investičního záměru pořídit hlavní aktivum, který zohledňuje dané podmíněné investiční výdaje a
 - e) účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po vzniku povinnosti účetní jednotky podmíněné investiční výdaje vynaložit.
7. Případná částečná refundace (náhrada) od třetí osoby příslušně snižuje podmíněné investiční výdaje.

8. Je-li podmíněný investiční výdaj, který se dle odst. 6 stává součástí pořizovací ceny hlavního aktiva, představován úbytkem (vyřazením) dlouhodobého aktiva doposud evidovaného účetní jednotkou, pořizovací cena hlavního aktiva se zvýší o zůstatkovou cenu vyřazovaného dlouhodobého aktiva, popř. o nezbytné výdaje související s předáním. Má-li k úbytku dlouhodobého aktiva, který je podmíněným investičním výdajem, dojít až po zařazení hlavního aktiva do používání, účetní jednotka účtetně odepisuje aktivum určené k předání podle pravidel stanovených pro hlavní aktivum, jedná-li se o odepisovatelné aktivum.
9. Při předání podmíněných výdajů se pořizovací cena hlavního aktiva nemění s výjimkou případů, kdy je podmíněný investiční výdaj představován úbytkem (vyřazením) dlouhodobého aktiva dosud evidovaného účetní jednotkou. V tomto případě se pořizovací cena hlavního majetku zvýší o zůstatkovou cenu předaného majetku představujícího podmíněný investiční výdaj.
10. Pokud jsou podmíněné investiční výdaje součástí pořizovací ceny, má se tím alternativně na mysli, že jsou součástí ocenění ve vlastních nákladech, je-li to relevantní (např. u zásob vlastní výroby).
11. Pokud povinnost účetní jednotky vynaložit podmíněné investiční výdaje v průběhu pořizování hlavního aktiva zanikne a zároveň se i nadále pokračuje v pořizování hlavního aktiva, podmíněné investiční výdaje, které do okamžiku zániku povinnosti vynaložit podmíněné investiční výdaje byly účtovány v souladu s odst. 6 jako součást pořizovací ceny hlavního aktiva, součástí pořizovací ceny hlavního aktiva zůstanou.
12. V případě, že dojde k předčasnému ukončení pořizování hlavního aktiva a investice do hlavního aktiva je považována za zmařenou, jsou podmíněné investiční výdaje, které se staly v souladu s odst. 6 součástí pořizovací ceny hlavního aktiva, součástí nákladů na zmařenou investici.
13. Účetní jednotka je povinna v souladu s ustanovením § 25 odst. 2 zákona o účetnictví k rozvahovému dni při oceňování aktiv, včetně aktiv ve fázi pořizování, zohlednit předvídatelná rizika a možné ztráty a snížení hodnoty známé k okamžiku sestavení závěrky.

Zdůvodnění řešení

14. Z ekonomického pohledu musí investor příslušné podmíněné investiční výdaje vynaložit, jinak by ostatní části projektu (investičního záměru) nedosáhly svého účelu a nemohly být řádně užívány, popř. by nebylo umožněno samotné pořízení. Případný následný převod na třetí osobu je pak pouze návazným řešením situace. Pokud účetnictví má podávat věrný obraz finanční situace a odpovídat ekonomické podstatě transakce, podmíněný investiční výdaj je součástí pořizovací ceny hlavního aktiva ve smyslu ustanovení § 25 odst. 5 zákona o účetnictví.
15. I přesto, že účetní jednotka ztrácí kontrolu nad příjmy, které bezprostředně vyplývají z podmíněných investičních výdajů, bude kontrolovat příjmy z hlavního aktiva, k jehož pořízení je vynaložení podmíněných investičních výdajů nezbytné. Proto jsou podmíněné investiční výdaje součástí celkových investičních výdajů spjatých s daným investičním záměrem. Při posuzování investičního záměru pak účetní jednotka porovnává celkové investiční výdaje s předpokládanými příjmy z jí pořizovaného hlavního aktiva.

16. Zobecněním § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. lze za náklady zahrnuté do ceny pořízení označit nezbytné výdaje, které účetní jednotka musí vynaložit a bez nichž by investice nemohla vzniknout. Obdobný postup navrhuje například odst. 1c) § 47 pro odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské a lesní půdy nebo odst. 1f) § 47 pro vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby. V obou případech se jedná o „náklady obětované investici“, bez nichž by investice buď vůbec nevznikla, nebo nemohla být řádně užívána, což je právě případ podmíněných investičních výdajů.
17. Výše uvedený postup je rovněž v souladu s Mezinárodními účetními standardy, které stanoví, že pořizovací cena majetku má obsahovat veškeré výdaje vynaložené na uvedení majetku do takového stavu, aby mohl být používán na daném místě k danému účelu.

Datum schválení této interpretace NÚR: 15.11.2010

Zpracovatelé interpretace:

Komora daňových poradců ČR
Blanka Dvořáková
Marie Konečná

Vypořádání připomínek k NI-36 z vnějšího připomínkového řízení – v samostatné tabulce.